

**Audience publique du 25 janvier 2012**

Recours formé par  
la société anonyme ... S.A., ...  
contre une décision du préposé du bureau d'imposition, ...  
de l'administration des Contributions directes  
en matière de communication de renseignements

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 28728 du rôle et déposée le 10 juin 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître Natacha Trunkwald, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, assistée de Maître Arnaud Sagnard, avocat au barreau de Paris exerçant sous son titre professionnel d'origine, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés sous le numéro ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à l'annulation d'une décision prise en date du 24 mai 2011 par le préposé du bureau d'imposition, section ..., de l'administration des Contributions directes, portant demande de fournir un certain nombre de documents et renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 6 juillet 2011 ;

Vu la lettre déposée au greffe du tribunal administratif en date du 20 octobre 2011 par Maître Joram Moyal, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, assisté de Maître Arnaud Sagnard, par laquelle il déclare avoir été mandaté par la société ... S.A. en remplacement de Maître Natacha Trunkwald ;

Vu l'ordonnance du président de la troisième chambre du tribunal administratif du 17 novembre 2011, autorisant Maître Joram Moyal, au nom de la société ... S.A., à déposer son mémoire en réplique au plus tard le 17 décembre 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 16 décembre 2011 par Maître Joram Moyal au nom de la société ... S.A. ;

Vu les pièces versées en cause ainsi que la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Arnaud Sagnard ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

---

Le 24 mai 2011, le préposé du bureau d'imposition, ..., de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le préposé », prit une décision adressée à la société anonyme ... S.A., ci-après dénommée la « société ... », libellée dans les termes suivants :

*« Le bureau d'imposition ... a été saisi d'une demande d'assistance administrative émanant des autorités fiscales françaises et dont le but est d'obtenir des renseignements au sujet de votre société dans le cadre de la vérification des activités exercées en France par la société française « ... » ainsi que de l'examen de la situation fiscale de monsieur ... portant sur les exercices fiscaux 2008 et 2009.*

*Pour me mettre en mesure de donner suite à cette demande je vous invite à me fournir jusqu'au 15 juin 2011 au plus tard les documents et renseignements suivants :*

- 1. Veuillez me faire parvenir vos déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal des années 2007 à 2009 ainsi que les bilans et les annexes fiscales y relatifs*
- 2. Veuillez me faire parvenir des copies des procès verbaux des assemblées ordinaires et extraordinaires des actionnaires ayant eu lieu au cours des années 2007-2009.*
- 3. Veuillez me faire parvenir des copies des listes de présence établies lors des assemblées visées sous le no 2.*
- 4. Veuillez me faire parvenir une copie du registre des actionnaires de votre société. Si ce registre ne mentionne pas les adresses exactes des actionnaires veuillez me les indiquer séparément.*
- 5. Veuillez me faire parvenir une copie des comptes de salaires des personnes occupées au cours des années 2008 et 2009.*
- 6. Veuillez m'indiquer le cas échéant le solde du compte courant des époux ...-... au 31.12.2007, 2008 et 2009 et s'ils ont touché des tantièmes ou dividendes au cours des prédicts exercices d'exploitation.*
- 7. Veuillez m'indiquer le cas échéant le solde du compte courant de la société ... au 31.12.2007, 2008 et 2009.*

*Les bases légales de la présente demande sont l'article 22 de la convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 1<sup>er</sup> avril 1958 entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg et approuvée par la loi du 17 août 1959, la directive CEE 77/799 du 19 décembre 1977, la loi et le règlement grand-ducal du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs ainsi que les paragraphes 201 (1) et 175 de la loi générale des impôts (AO).*

*En outre veuillez noter que les instructions sur les voies de recours jointes en annexe font partie intégrante de la présente. (...) »*

*Par une lettre de son mandataire du 31 mai 2011, la société ... s'adressa au bureau d'imposition dans les termes suivants :*

*« Chère Madame,*

*Je fais suite à notre conversation téléphonique de ce jour concernant la société ... S.A..*

*Je note que votre courrier en date du 24 mai 2011 (copie en annexe du présent fax) portait injonction de produire les renseignements requis par l'administration française au*

*sens de l'article 4 de la loi du 31 mars 2011 (ci-après la Loi) et dont vous refusez de nous donner copie de la demande française.*

*Considérant que cette demande de renseignements est manifestement injustifiée contrairement aux prescriptions requises tant (i) par la Loi que (ii) par les précisions contenues dans les courriers échangés entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France ainsi que (iii) par les avis émis par la Cour Administrative préalablement à l'adoption de la Loi ma cliente m'a mandaté pour contester cette demande.*

*Il semble qu'à ce titre l'administration fiscale française n'a aucunement étayé les motifs de sa demande ni fourni des pièces justificatives. En d'autres termes, l'administration fiscale française tente d'aller « à la pêche » aux informations contre une société de droit luxembourgeois dont la présence effective sur le territoire national ne fait aucun doute.*

*En conséquence je vous informe que faute d'une annulation de la décision enjoignant à ma cliente de produire les documents, je me verrais dans l'obligation de déposer un recours en annulation devant le Tribunal administratif.*

*En tout état de cause nous vous demandons par le présent fax de sursoir à tout envoi de document à l'administration fiscale française dont vous seriez en possession jusqu'à la décision définitive d'une juridiction luxembourgeoise.».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 10 juin 2011, la société ... a fait introduire un recours tendant à l'annulation de la décision précitée du préposé du 24 mai 2011.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité *omisso medio* du recours. Il soutient que la demande de renseignements du 24 mai 2011 constituerait une décision discrétionnaire susceptible d'un recours hiérarchique formel au sens des §§ 237, 303 et 304 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », devant être introduit par écrit soit auprès du bureau d'imposition émetteur, soit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes dans un délai de trois mois après la date de la notification, ainsi que cela figurerait au verso de la décision litigieuse, de sorte que la partie demanderesse n'aurait pas pu s'y méprendre. Il fait valoir qu'aucun recours hiérarchique formel au sens du prédit § 237 AO contre la décision litigieuse du 24 mai 2011 n'aurait été introduit devant le directeur de l'administration des Contributions directes dans le délai légal de trois mois, de sorte que le présent recours serait irrecevable.

Pour le surplus, le délégué du gouvernement conteste l'affirmation de la société ... selon laquelle la décision litigieuse relèverait du champ d'application de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après dénommée « la loi du 31 mars 2010 », au motif que la décision en question se rapporterait aux années d'imposition 2008 et 2009, soit des années antérieures à l'année 2010, en rappelant les termes de l'article 2. 2 de l'Avenant à la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance du 1<sup>er</sup> avril 1958 et l'échange de lettres y relatif du 3 juin 2009, ci-après désigné par « l'Avenant du 3 juin 2009 ». Il conclut que la décision litigieuse aurait été prise sur base de - et en toute conformité à - la procédure d'échange telle que prévue par la loi du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs (et le règlement afférent) transposant la Directive du

Conseil 77/799/CEE du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs, ainsi qu'à l'article 22 de la prédite Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France, dans sa version en vigueur avant la signature de l'Avenant du 3 juin 2009.

La société ... résiste à cette argumentation du délégué du gouvernement en faisant valoir que s'il était vrai que la demande de renseignement porterait essentiellement sur les exercices fiscaux 2007, 2008 et 2009, ladite demande viserait aussi la communication d'une copie du registre des actionnaires qui, par définition, serait mis à jour et ne pourrait revêtir qu'un caractère actuel et reflèterait forcément l'actionnariat à la date de la demande, soit au 24 mai 2011. La demande concernant ainsi un document postérieur à l'année 2010, la loi du 31 mars 2010 trouverait application en l'espèce.

Par rapport au moyen d'irrecevabilité *omisso medio* soulevé par le délégué du gouvernement, la société ... invoque l'article 6 de la loi du 31 mars 2010 pour conclure que ladite disposition ne prévoirait pas l'exercice d'un recours hiérarchique préalable obligatoire. Dans l'hypothèse où la loi du 31 mars 2010 ne serait pas applicable, la société ... fait valoir qu'elle aurait introduit un recours hiérarchique à travers un courrier du 31 mai 2011 adressé au bureau émetteur de la décision litigieuse, tout en soulignant que ledit courrier mentionnerait la décision visée, contiendrait une demande d'annulation de ladite décision et exposerait les motifs à la base de cette demande.

Les parties étant en désaccord quant à la loi applicable à la décision déférée, laquelle étant de nature à déterminer la nature du recours prévu contre cette décision, il appartient tout d'abord au tribunal de déterminer la législation applicable *ratione temporis* à la décision déférée, soit en d'autres termes de vérifier la légalité de la base légale y invoquée afin de pouvoir se prononcer sur la recevabilité du recours.

Il est constant que la décision sous examen indique que « *les bases légales de la présente demande sont l'article 22 de la convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 1<sup>er</sup> avril 1958 entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg et approuvée par la loi du 17 août 1959, la directive CEE 77/799 du 19 décembre 1977, la loi et le règlement grand-ducal du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs ainsi que les paragraphes 201 (1) et 175 de la loi générale des impôts (AO)* ».

Les parties sont en l'espèce en litige en ce qui concerne la question de savoir si la demande de renseignements litigieuse est régie par la convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 1<sup>er</sup> avril 1958 entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg, ci-après désignée par « la Convention », et plus particulièrement son article 22, dans sa version antérieure à la modification y apportée par l'Avenant du 3 juin 2009 et approuvée par la loi du 31 mars 2010, ou si, au contraire, la version modifiée et approuvée par la loi du 31 mars 2010, y compris les dispositions des articles 2 à 7 de la loi du 31 mars 2010 ayant créée une procédure spécifique relative à l'échange de renseignements visé à l'article 22 modifié de la Convention, trouvent application.

Il échet de rappeler que l'article 22 précité a fait l'objet d'une modification par voie d'Avenant signé le 3 juin 2009, approuvé par la loi du 31 mars 2010.

Au-delà de la modification apportée au libellé même de l'article 22 précité, qui ne sera pas examinée à ce stade-ci, exclusivement limité à la seule question de la recevabilité du recours, il échet de relever que la loi du 31 mars 2010 a apporté un certain nombre de précisions quant aux modalités de l'échange d'informations visé dans les différentes conventions que l'article 1<sup>er</sup> de ladite loi a approuvées, et plus particulièrement à l'article 22 de la Convention. Plus particulièrement, la loi du 31 mars 2010 a introduit un régime de recours dérogatoire au droit commun à l'encontre des décisions prises dans le cadre de demandes de renseignements émanant de l'administration fiscale de l'Etat requérant. Ainsi, en son article 6. (1), la loi du 31 mars 2010 dispose que: « *Contre les décisions visées à l'article 4, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné.*

*Contre les décisions visées à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements. Le recours contre les décisions visées aux articles 4 et 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance (...).* ».

Il échet de préciser que l'article 4 prémentionné vise la décision de l'administration fiscale adressée au détenteur des renseignements concerné de fournir les renseignements demandés, tandis que l'article 5 sus-visé traite de l'amende administrative fiscale et de son montant qui peut être infligée par l'administration fiscale au détenteur des renseignements qui reste en défaut de s'exécuter dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision portant injonction de fournir les renseignements demandés.

Ainsi, il appartient à ce stade au tribunal d'examiner les dispositions relatives à l'entrée en vigueur de l'Avenant du 3 juin 2009 et approuvé par la loi du 31 mars 2010 ayant modifié l'article 22 de la Convention.

L'article 2 2. de l'Avenant du 3 juin 2009 dispose que « *Les dispositions de l'Avenant s'appliquent aux revenus afférents, suivant les cas, à toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit immédiatement la date de signature de l'Avenant* ».

L'Avenant a été signé à Paris le 3 juin 2009. Par ailleurs, l'échange de lettres entre la Direction de la Législation Fiscale française et le directeur des Contributions luxembourgeoises est intervenu en date du 3 juin 2009, tel que publié au Mémorial A-N° 51 du 6 avril 2010, de sorte qu'il échet d'en déduire qu'aux termes de l'article 2 2. de l'Avenant précité, les dispositions dudit Avenant s'appliquent aux revenus afférents, suivant les cas, à toute année civile ou à tout exercice commençant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010, c'est-à-dire le 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit immédiatement le 3 juin 2009, date de signature de l'Avenant.

En d'autres termes, l'article 22 de la Convention, dans sa nouvelle version telle qu'approuvée par la loi du 31 mars 2010, et précisant les conditions dans lesquelles un échange d'informations en matière fiscale a lieu entre les Etats contractants, et partant aussi les dispositions des articles 2 à 7 de la loi du 31 mars 2010 ayant créé une « *procédure spécifique pour gérer le dialogue entre le contribuable et les administrations fiscales dans le*

*cadre de cet échange de renseignements* » (cf. trav. parl. n° 6072, avis complémentaire du Conseil d'Etat, page 4), s'appliquent aux revenus afférents à toute l'année civile ou à tout exercice commençant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010.

Il convient dès lors d'examiner le contenu de la décision déférée afin de déterminer l'exercice concerné ou les exercices concernés par la demande de renseignements.

La société ... fait valoir que la demande de renseignements serait régie par la version de la Convention issue de l'Avenant du 3 juin 2009 et par la loi du 31 mars 2010 ayant approuvé ledit Avenant et ayant introduit plus particulièrement le régime de recours dérogatoire au droit commun, pré-mentionné. A l'appui de son argumentation, elle se réfère plus particulièrement à la circonstance qu'entre autre une copie de son registre des actionnaires serait réclamée, qui forcément constituerait une information correspondant à la situation ayant existé au jour de la demande de renseignements, soit postérieure au 1<sup>er</sup> janvier de l'année fiscale 2010.

Il se dégage de la décision déférée du 24 mai 2011 que le but de la demande des autorités françaises est d'obtenir des renseignements sur la société ... dans le cadre de la vérification des activités d'une société française ... et de la situation fiscale d'un Monsieur ... « *portant sur les exercices fiscaux 2008 et 2009* ». Suit ensuite une énumération des différents documents et renseignements sollicités, qui concernent tous de manière clairement indiquée les années fiscales antérieures à l'année 2010. Il est exact que sous le point n° 4 de la demande de renseignements est réclamé une copie du registre des actionnaires de la société ... et que la demande n'indique pas spécifiquement par rapport à quelle année la situation de l'actionnariat est à fournir, il n'en reste pas moins qu'au regard du fait que l'objet de la demande de renseignements est clairement circonscrit aux revenus afférents aux années fiscales 2008 et 2009, la demande ne vise nécessairement pas la situation de l'actionnariat postérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2010, soit après l'entrée en vigueur de la version modifiée de l'article 22 de la Convention.

La demande de renseignements portant ainsi sur les revenus d'années fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de l'Avenant du 3 juin 2009 et de la loi du 31 mars 2010 approuvant ledit Avenant, l'article 22 de la Convention avait vocation à s'appliquer dans sa version antérieure à la modification découlant de la loi du 31 mars 2010.

Le tribunal venant de retenir que l'article 22 de la Convention dans sa version antérieure à la modification applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 a vocation à s'appliquer à la décision déférée ainsi que les autres bases légales visées supra, la recevabilité du recours contre ladite décision est partant à examiner au regard des dispositions de droit commun et non de celles dérogatoires prévues par l'article 6. (1) de la loi du 31 mars 2010.

Au vœu des dispositions combinées du § 237 AO et de l'article 8 (3) 2. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge de l'annulation sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision administrative autre « *als die in den Paragraphen ..., 211, 212, 214, 215, 215a und 212 a, Absatz 1 und 235 bezeichneten Verfügungen* », telle que la décision litigieuse en l'espèce.

Néanmoins, la recevabilité du recours devant le tribunal administratif pour autant qu'il est dirigé contre une décision autre « *als die in den Paragraphen ..., 211, 212, 214, 215, 215a*

*und 212 a, Absatz 1 und 235 bezeichneten Verfügungen* » est conditionnée par la saisine préalable du bureau d'imposition ou du directeur des Contributions directes dans un délai de trois mois d'un le recours hiérarchique de la « *Beschwerde* » prévue au § 237 AO.

En l'espèce, les parties sont encore en litige sur la question de savoir si un tel recours hiérarchique a été introduit, la société ... se référant à un courrier de son mandataire du 31 mai 2011 au bureau émetteur de la demande de renseignements, tandis que la partie étatique conteste qu'un recours hiérarchique ait été introduit et fait au demeurant valoir qu'au regard de la jurisprudence administrative, un recours contentieux serait, en cas de recours hiérarchique, possible uniquement contre une décision explicite statuant sur ledit recours, de sorte que la société ... aurait dû attendre en l'espèce la réponse du bureau d'imposition. A l'audience des plaidoiries, le délégué du gouvernement a encore précisé ses contestations quant à l'existence d'un recours hiérarchique, en soutenant que le prédit courrier du 31 mai 2011 ne pourrait pas être considéré comme un recours hiérarchique au motif qu'il n'aurait été envoyé que par fax et ne correspondrait ainsi pas aux formes exigées par l'administration, qu'il ne serait pas motivé en droit et qu'il renverrait à la loi du 31 mars 2010 de manière que l'intention de son auteur ne pouvait pas être celle d'introduire un recours hiérarchique au sens du § 237 AO.

Le tribunal est amené à relever, au-delà des contestations de la partie étatique quant à la qualification du courrier précité du 31 mai 2011 et même à admettre que ledit courrier soit à considérer comme un recours hiérarchique au sens du § 237 AO, qu'un recours contentieux n'est recevable en cas d'introduction d'un recours hiérarchique que contre la décision ayant statué sur le mérite dudit recours.

En effet, en cas d'application du § 237 AO, disposition instituant un recours hiérarchique formel contre les décisions administratives autres « *als die in den Paragraphen ..., 211, 212, 214, 215, 215a und 212a, Absatz 1 und 235 bezeichneten Verfügungen* », un recours au tribunal administratif n'est ouvert qu'à l'encontre d'une décision explicite du directeur de l'administration des Contributions directes ou du bureau d'imposition statuant suite à un recours hiérarchique contre une décision - explicite - qui ne constitue pas un bulletin au sens de la AO, tel en l'espèce une décision invitant à produire un certain nombre de renseignements et de documents (cf. trib. adm. 29 mars 2000, n° 11211 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 661). A défaut de réponse du directeur ou du bureau d'imposition suite à un recours hiérarchique, le recours contentieux est cependant irrecevable s'il est dirigé contre la décision ayant fait l'objet du recours hiérarchique.

Force est de constater qu'en l'espèce, même à admettre que le fax du 31 mai 2011 vaut recours hiérarchique, il n'a pas fait l'objet d'une réponse de la part du bureau d'imposition ou du directeur de l'administration des Contributions directes, de sorte que le recours de la société ... dirigé contre la décision du bureau d'imposition est à déclarer irrecevable.

Eu égard à l'issue du litige, la demande en allocation d'une indemnité de procédure de 1.000 euros formulée par la société ... sur le fondement de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives est à rejeter.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours en annulation irrecevable ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure de 1.000 euros formulée par la société ... ;

condamne la société ... aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,  
Annick Braun, premier juge,  
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 25 janvier 2012 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 25.01.2012

Le Greffier du Tribunal administratif